

PENGARUH *BOOK TAX DIFFERENCES* TERHADAP PERUBAHAN LABA

Nur Aini Rosanti
Zulaikha¹

Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro
Jl. Prof. Soedharto SH Tembalang, Semarang 50239, Phone: +622476486851

ABSTRACT

This study aims to examine the influence of book tax differences toward earning changes. Earnings change is calculated by subtracting the net income one period ahead with current net income and then divided by the current net income. Independent variables used in this study is temporary differences and permanent differences which are proxy of book tax differences, while the dependent variable is earnings change.

The population of this study is the manufacturing companies listed in Indonesia Stock Exchange in 2008-2010. Sampling conducted with a random sampling technique. Based random sampling method, the sample obtained a total of 31 companies. The method of analysis that was used to test the independent variables influence the dependent variable is the multiple regression.

The results showed that permanent differences has no significant affect toward earnings change. Temporary differences has no significant affect toward earnings change.

Keywords: book tax differences, permanent differences, temporary differences, earnings change.

PENDAHULUAN

Labar merupakan elemen yang menjadi pusat perhatian utama oleh para pemakai laporan keuangan. Angka laba diharapkan dapat merepresentasikan kinerja suatu perusahaan secara keseluruhan. Informasi yang terkandung dalam laba memiliki peran yang sangat penting bagi pihak – pihak yang berkepentingan terhadap suatu perusahaan. Pihak internal dan eksternal perusahaan menggunakan laba sebagai dasar pengambilan keputusan seperti pemberian kompensasi dan pembagian bonus kepada manajer, pengukur prestasi atau kinerja manajemen, dan dasar penentuan besarnya pengenaan pajak (Wijayanti, 2006). Laba yang berkualitas adalah laba yang dapat mencerminkan kelanjutan laba (*sustainable earnings*) dimasa depan, yang ditentukan oleh komponen akrual dan aliran kasnya (Penman, 2001).

Setiap perusahaan berusaha untuk memperoleh laba yang maksimal. Perolehan laba akan berpengaruh terhadap kelangsungan hidup perusahaan tersebut. Kenaikan dan penurunan laba yang diperoleh perusahaan dapat dilihat dari perubahan laba. Perubahan laba dapat digunakan sebagai dasar penilaian kinerja perusahaan. Oleh karena itu, pengetahuan tentang perubahan laba sangat penting bagi pemakai laporan keuangan karena dapat menunjukkan peningkatan atau penurunan kinerja keuangan suatu perusahaan. Perubahan laba dipengaruhi oleh perubahan komponen – komponen dalam laporan keuangan, salah satunya adalah perubahan pajak penghasilan. Salah satu cara untuk mengevaluasi kinerja perusahaan yaitu melalui analisis *book tax differences*. *Book tax differences* dinilai relevan karena menyediakan tambahan informasi mengenai komponen sementara dari laba dan arus kas serta menyediakan informasi mengenai kualitas variabel keuangan (Tang, 2006).

Berdasarkan pasal 28 UU No. 28 Tahun 2007 tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan, perusahaan menyelenggarakan pembukuan menggunakan stelsel akrual atau kas. Sedangkan berdasarkan PSAK No. 1 perusahaan menyusun laporan keuangan atas dasar akrual, kecuali laporan arus kas. Adanya perbedaan perhitungan laba menurut komersial dengan menurut perpajakan menyebabkan perbedaan jumlah antara laba akuntansi dan laba fiskal yang dapat disebut sebagai *book tax differences*.

¹ Corresponding author

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis dan menemukan bukti empiris pengaruh perbedaan permanen dan perbedaan temporer yang merupakan proksi dari *book tax differences* terhadap perubahan laba akuntansi satu periode kedepan.

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Teori Akuntansi Positif

Teori akuntansi positif merupakan teori yang memprediksi tindakan pemilihan kebijakan akuntansi oleh manajer dan bagaimana manajer akan merespon kebijakan akuntansi baru yang diusulkan (Scott, 2006). Teori akuntansi positif bertujuan untuk menjelaskan dan memprediksi (Watt dan Zimmerman, 1986). Penjelasan yang dimaksud adalah memberikan alasan terhadap praktik akuntansi yang dilakukan. Sedangkan prediksi yang dimaksud adalah teori berusaha memprediksi fenomena yang diamati (Ghozali dan Chariri, 2007). Penjelasan dan prediksi teori akuntansi positif berdasarkan pada proses kontrak atau hubungan keagenan antara manajer dengan kelompok lain seperti investor, kreditor, auditor, pihak pengelola pasar modal, dan institusi pemerintah (Watts dan Zimmerman, 1986).

Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Menurut Anthony dan Govindarajan (2005), teori agensi adalah hubungan atau kontrak antara *principal* dan *agent* di mana diasumsikan bahwa tiap – tiap individu semata – mata termotivasi oleh kepentingan dirinya sendiri sehingga menimbulkan konflik kepentingan antara *principal* dan *agent*. Dalam suatu perusahaan, pemegang saham merupakan *principal*, sedangkan *agent* adalah manajemen yang mengelola perusahaan. Manajemen lebih banyak menggunakan metode akuntansi untuk mengurangi fluktuasi laba daripada memaksimalkan atau meminimalkan laba (Moses, 1987).

Perubahan Laba

Laba merupakan signal kebijakan manajemen baik yang berdampak negatif maupun positif (suwardjono, 2010). Jika *book tax differences* besar yang merupakan bukti kenaikan (penurunan) laba karena pilihan akrual, maka komponen akrual tersebut akan menunjukkan pembalikan yang besar secara rata – rata di masa depan (Wijayanti, 2006). Para pemakai laporan keuangan mempunyai konsep laba dan model pengambilan keputusan yang berbeda – beda. Suwardjono (2010) mengatakan bahwa pengertian dan cara pengukuran laba akuntansi dengan berbagai interpretasinya diharapkan dapat digunakan sebagai berikut:

1. Indikator efisiensi penggunaan dana yang tertanam dalam perusahaan yang diwujudkan dalam tingkat kembalian atas investasi (*rate of return on invested capital*).
2. Pengukur prestasi atau kinerja badan usaha dan manajemen.
3. Dasar penentuan besarnya pengenaan pajak.
4. Alat pengendalian alokasi sumber daya ekonomi suatu negara.
5. Dasar penentuan dan penilaian kelayakan tarif dalam perusahaan publik.
6. Alat pengendalian terhadap debitor dalam kontrak utang.
7. Dasar kompensasi dan pembagian bonus.
8. Alat motivasi manajemen dalam pengendalian perusahaan.
9. Dasar pembagian dividen.

Perbedaan Laporan Keuangan Komersial Dengan Laporan Keuangan Fiskal

Menurut PSAK no. 1 Paragraf ke 7 (Revisi 2009), “Laporan keuangan adalah suatu penyajian terstruktur dari posisi keuangan dan kinerja keuangan suatu entitas. Penyebab perbedaan laporan keuangan komersial dan laporan keuangan fiskal adalah karena terdapat perbedaan prinsip akuntansi, perbedaan metode dan prosedur akuntansi, perbedaan pengakuan penghasilan dan biaya, serta perbedaan perlakuan penghasilan dan biaya (Resmi, 2009). Menurut Standar Akuntansi Keuangan, tujuan laporan keuangan adalah menyediakan informasi yang menyangkut posisi keuangan, serta perubahan posisi keuangan suatu perusahaan yang bermanfaat bagi sejumlah besar pemakai dalam rangka pengambilan keputusan. Tujuan sistem perpajakan adalah pemungutan pajak yang adil dan merupakan tanggung jawab Direktorat Jendral Pajak untuk melindungi para

pembayar pajak dari tindakan yang semena – mena (Martani dan Persada, 2008). Beberapa prinsip yang berlaku umum (Standar Akuntansi Keuangan disingkat SAK) yang telah diakui secara umum dalam dunia bisnis dan profesi tetapi tidak diakui dalam fiskal, yaitu prinsip konservatisme, prinsip harga perolehan, prinsip pemadanan biaya-manfaat (Resmi, 2009).

Terdapat perbedaan dasar penyusunan pada laporan keuangan fiskal dan laporan keuangan komersial. Laporan keuangan fiskal yang disusun berdasarkan peraturan perpajakan menggunakan dasar akrual atau kas. Hal ini diatur dalam UU No. 28 Tahun 2007 pasal 28 tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan yang menyebutkan bahwa pembukuan diselenggarakan dengan prinsip taat asas dan dengan stelsel akrual atau stelsel kas. Laporan keuangan komersial disusun berdasarkan standar akuntansi keuangan. PSAK No. 1 menyebutkan bahwa entitas menyusun laporan keuangan atas dasar akrual, kecuali laporan arus kas. Stelsel akrual adalah suatu metode penghitungan penghasilan dan biaya dalam arti penghasilan diakui pada waktu diperoleh dan biaya diakui pada waktu terutang, sedangkan stelsel kas adalah suatu metode yang perhitungannya didasarkan atas penghasilan yang diterima dan biaya yang dibayar secara tunai (Harnanto, 2003). Persentase penyelesaian merupakan penerapan basis akrual untuk perusahaan konstruksi, sedangkan basis kas meliputi catatan atas penjualan baik tunai maupun kredit, perhitungan harga pokok penjualan atas jumlah pembelian dan sediaan (Kiswara, 2011). Oleh karena itu, adanya perbedaan dasar / stelsel pengakuan penghasilan tersebut mengakibatkan penghasilan yang berbeda karena penggunaan konsep waktu yang berbeda.

Beda Tetap (*Permanent Differences*)

Perbedaan tetap terjadi karena transaksi – transaksi pendapatan dan biaya diakui menurut akuntansi komersial dan tidak diakui menurut fiskal. Misalnya, bunga deposito diakui sebagai pendapatan dalam laba akuntansi, tetapi tidak diakui sebagai pendapatan dalam laba fiskal. Pada umumnya perbedaan permanen yang terjadi akibat perbedaan pengakuan penghasilan dan biaya terdapat pada:

1. Pasal 4 ayat (3) UU No. 36 Tahun 2008
2. Pasal 9 ayat (1) dan (2) UU No. 36 Tahun 2008
3. Pasal 18

Beda Sementara (*Temporary Differences*)

Perbedaan waktu terjadi karena perbedaan waktu pengakuan pendapatan dan biaya antara pajak dengan akuntansi. Menurut Kiswara (2011) terdapat empat jenis transaksi yang menimbulkan beda waktu adalah:

1. Penghasilan masuk perhitungan pajak sesudah laba akuntansi.
2. Biaya atau rugi perhitungan pajak sesudah laba akuntansi
3. Pendapatan pajak sebelum laba akuntansi
4. Biaya atau rugi pajak sebelum laba akuntansi

Menurut Harnanto (2003), perbedaan temporer adalah perbedaan antara dasar pengenaan pajak dari suatu aktiva atau kewajiban dengan nilai tercatat aktiva atau kewajiban tersebut yang akan berakibat pada kenaikan atau bertambahnya laba fiskal periode mendatang (*future taxable amount or taxable temporary differences*) atau berkurangnya laba fiskal periode mendatang (*future deductible amount or deductible temporary differences*), pada saat nilai tercatat aktiva dipulihkan atau nilai tercatat kewajiban diselesaikan atau dilunasi.

Sebelum adanya PSAK No. 46, pelaporan pajak penghasilan diatur dalam PSAK No.16 yang mulai berlaku efektif sejak tanggal 1 Januari 1995. PSAK No. 16 memberikan keleluasaan kepada perusahaan untuk menghitung pajak penghasilan berdasarkan Penghasilan Kena Pajak (PKP) atau laba fiskal tanpa menyajikan efeknya di dalam neraca (Harnanto, 2003). Oleh karena itu, neraca belum dapat dikatakan sebagai suatu laporan tentang posisi keuangan secara lengkap. Dengan berlakunya PSAK 46 yang merupakan respon dari PSAK No.16, timbul kewajiban bagi perusahaan untuk menghitung dan mengakui pajak tangguhan atas *future tax effects* dengan menggunakan pendekatan *the asset and liability method* yang berbeda dengan pendekatan *income statement liability method* yang sebelumnya lazim digunakan oleh perusahaan dalam menghitung pajak tangguhan (Zain, 2008). PSAK 46 untuk perusahaan *go public* berlaku efektif per 1 Januari 1999. PSAK No.46 tentang akuntansi PPh merupakan hasil adopsi dari SFAS No. 109 tentang

Accounting for Income Tax. PSAK No.46 tentang akuntansi PPh maupun SFAS No.109 bertujuan mengakomodir perbedaan waktu pengakuan dalam pengungkapan laporan keuangan (komersil), dengan pendekatan aktiva-kewajiban (Kiswara, 2011).

Hipotesis

Penelitian ini memprediksi perubahan laba melalui informasi yang terkandung dalam *book tax differences* (perbedaan laba akuntansi /komersial dan laba fiskal). Penyebab perbedaan laporan keuangan komersial dan laporan keuangan fiskal adalah karena terdapat perbedaan prinsip akuntansi, perbedaan metode dan prosedur akuntansi, perbedaan pengakuan penghasilan dan biaya, serta perbedaan perlakuan penghasilan dan biaya (Resmi, 2009). Beberapa prinsip yang berlaku umum (Standar Akuntansi Keuangan disingkat SAK) yang telah diakui secara umum dalam dunia bisnis dan profesi tetapi tidak diakui dalam fiskal, yaitu prinsip konservatisme, prinsip harga perolehan, prinsip pemadanan biaya-manfaat (Resmi, 2009).

Perbedaan pengakuan penghasilan dan biaya antara penyajian laporan keuangan komersial (menurut SAK) dengan laporan keuangan fiskal (menurut aturan perpajakan) dibagi menjadi beda waktu / temporer dan beda tetap/ permanen (Kiswara, 2011). Perbedaan tetap terjadi karena transaksi – transaksi pendapatan dan biaya diakui menurut akuntansi komersial dan tidak diakui menurut fiskal. Perbedaan tetap mengakibatkan laba (rugi) bersih menurut akuntansi berbeda (secara tetap) dengan penghasilan (laba) kena pajak menurut fiskal. Perbedaan permanen sebagai pembentuk *book tax differences* menyebabkan adanya koreksi fiskal baik positif maupun negatif. Koreksi positif menyebabkan laba fiskal bertambah. Jika laba fiskal bertambah maka beban pajak pajak yang harus dibayarkan akan semakin besar. Semakin besar beban pajak yang harus dibayarkan maka semakin kecil laba bersih yang dihasilkan.

Koreksi negatif menyebabkan laba fiskal berkurang sehingga beban pajak yang harus dibayarkan semakin kecil. Beban pajak yang semakin kecil membuat laba bersih menjadi semakin besar. Oleh karena itu, perbedaan permanen berpengaruh dengan perubahan laba. Berdasarkan uraian di atas, berikut ini rumusan hipotesis dalam penelitian ini:

H₁ : Perbedaan permanen berpengaruh terhadap perubahan laba akuntansi satu periode kedepan.

Perbedaan waktu atau temporer terjadi karena perbedaan waktu pengakuan pendapatan dan biaya antara pajak dengan akuntansi. Suatu biaya atau penghasilan telah diakui menurut akuntansi komersial dan belum diakui menurut fiskal, atau sebaliknya. Hal ini menyebabkan besarnya laba akuntansi lebih tinggi daripada laba fiskal atau sebaliknya. Perbedaan temporer sebagai pembentuk *book tax differences* menyebabkan adanya koreksi fiskal baik positif maupun negatif. Koreksi positif menyebabkan laba fiskal bertambah. Jika laba fiskal bertambah maka beban pajak pajak yang harus dibayarkan akan semakin besar. Semakin besar beban pajak yang harus dibayarkan maka semakin kecil laba bersih yang dihasilkan.

Koreksi negatif menyebabkan laba fiskal berkurang sehingga beban pajak yang harus dibayarkan semakin kecil. Beban pajak yang semakin kecil membuat laba bersih menjadi semakin besar. Oleh karena itu, perbedaan temporer berpengaruh dengan perubahan laba. Perbedaan ini bersifat sementara karena akan tertutup pada periode sesudahnya.

H₂ : Perbedaan temporer berpengaruh terhadap perubahan laba akuntansi satu periode kedepan.

METODE PENELITIAN

Variabel Dependen

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah perubahan laba. Perubahan laba merupakan kenaikan atau penurunan laba per tahun. Perubahan laba dalam penelitian ini merupakan perubahan laba satu periode kedepan. Perubahan laba satu periode kedepan dihitung dengan cara laba satu periode mendatang dikurangi dengan laba tahun berjalan dibagi dengan laba tahun berjalan. Perubahan laba dalam penelitian ini menggunakan laba bersih yang diperoleh dari laporan keuangan perusahaan.

$$\Delta NI_{it} = (NI_{it+1} - NI_{it}) / NI_{it}$$

ΔNI_{it} = perubahan laba bersih perusahaan i pada periode t

NI_{it+1} = laba bersih perusahaan i pada periode t+1

NI_{it} = laba bersih perusahaan i pada periode t

Variabel Independen

Dalam penelitian ini yang menjadi variabel independen adalah sebagai berikut:

a) Perbedaan permanen

Perbedaan tetap terjadi karena transaksi – transaksi pendapatan dan biaya diakui menurut akuntansi komersial dan tidak diakui menurut fiskal. Perbedaan permanen diperoleh dari jumlah perbedaan permanen yang tersaji pada catatan atas laporan keuangan dibagi dengan total aset.

b) Perbedaan temporer

Perbedaan waktu/ temporer terjadi karena perbedaan waktu pengakuan pendapatan dan biaya antara pajak dengan akuntansi. Perbedaan temporer dalam penelitian ini diperoleh dari jumlah perbedaan temporer yang terdapat pada catatan atas laporan keuangan dibagi dengan total aset.

Variabel Kontrol

Penelitian ini menggunakan variabel kontrol laba akrual. Laba akrual dihitung sebagai laba akuntansi sebelum pajak dikurangi oleh aliran kas operasi sebelum pajak. Setelah itu, hasil perhitungan tersebut dibagi dengan total aset.

Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah perusahaan manufaktur, yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2008 – 2010. Pemilihan perusahaan manufaktur sebagai sampel karena perusahaan tersebut memiliki komponen dan perhitungan yang lebih rumit dalam menghitung laba perusahaan dibanding jenis perusahaan lainnya. Oleh karena itu, perusahaan manufaktur dianggap dapat menggeneralisasikan karakteristik perusahaan yang terdapat di Bursa Efek Indonesia. Tahun 2008 – 2010 dipilih sebagai periode pengamatan karena pengimplementasian PSAK No. 46 untuk perusahaan *go public* berlaku efektif per 1 Januari 1999 sehingga pada tahun amatan tersebut telah diimplikasi oleh seluruh perusahaan *go public* di Indonesia. Adapun metode pemilihan sampel penelitian menggunakan *random sampling*, dengan kriteria:

1. Perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI dan mempublikasikan laporan keuangan auditan per 31 Desember secara konsisten dan lengkap dari tahun 2008 – 2010.
2. Perusahaan tidak mengalami kerugian dalam laporan keuangan umum selama tahun 2008 – 2010.
3. Perusahaan tidak melakukan kompensasi pajak akibat rugi selama tahun – tahun sebelumnya.
4. Laporan keuangan menggunakan mata uang rupiah Indonesia.
5. Perusahaan sampel harus memiliki kelengkapan informasi yang dibutuhkan terkait dengan indikator – indikator perhitungan yang dijadikan variabel pada penelitian ini.

Jenis dan Sumber Data

Penelitian ini menggunakan sumber data sekunder berupa laporan keuangan perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2008 – 2010 sebagai bahan penelitian. Data sekunder merupakan data yang diperoleh secara tidak langsung melalui media perantara (diperoleh, dikumpulkan, dan diolah pihak lain). Sumber data laporan keuangan perusahaan berasal dari *website* IDX yaitu www.idx.co.id dan Pojok BEI Universitas Diponegoro.

Metoda Pengumpulan Data

Metode pengumpulan data menggunakan metode dokumentasi dalam penelitian ini. Metode dokumentasi dilakukan untuk memperoleh informasi - informasi serta data – data yang diperlukan dengan cara mempelajari dokumen – dokumen yang relevan baik dari kepustakaan maupun pencarian melalui internet.

Metode Analisis

Penelitian ini menggunakan metode analisis regresi. Data yang dikumpulkan dalam penelitian ini diolah kemudian dianalisis dengan alat statistik sebagai berikut:

1. Uji Statistik Deskriptif

Uji statistik deskriptif digunakan untuk memberikan gambaran umum atau karakteristik data yang digunakan dalam penelitian ini. Deskripsi suatu data dapat dilihat dari nilai rata – rata (mean), standar deviasi, nilai maksimum dan minimum.

2. Uji Asumsi Klasik

Uji asumsi klasik dilakukan untuk mengetahui apakah model regresi yang diperoleh dapat menghasilkan estimator linier yang BLUE (*Best Linear Unbiased Estimator*). Pengujian asumsi tersebut terdiri dari uji normalitas, uji multikolonearitas, uji autokorelasi, dan uji heteroskedastisitas.

3. Pengujian Hipotesis

Penelitian ini menggunakan metode analisis regresi. Analisis regresi bertujuan untuk mengukur kekuatan hubungan antara dua variabel atau lebih dan menunjukkan arah hubungan antara variabel dependen dengan variabel independen. Persamaan regresi dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

$$\Delta NI = \beta_0 + \beta_1 \text{ Permanen} + \beta_2 \text{ Temporer} + \beta_3 \text{ ACC} + \varepsilon \quad (3.1)$$

Keterangan :

ΔNI	= Perubahan laba
Permanen	= Jumlah perbedaan permanen
Temporer	= Jumlah perbedaan temporer
ACC	= Laba akrual
ε	= error

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Objek Penelitian

Tabel 4.1
Sampel Penelitian

No	Keterangan	Jumlah
1	Perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI selama periode tahun 2008 - 2010	158
2	Perusahaan manufaktur yang tidak menyajikan laporan keuangannya dalam mata uang rupiah	3
3	Perusahaan manufaktur yang mengalami kerugian dan tidak memiliki kelengkapan data untuk seluruh tahun pengamatan	155
	Jumlah Sampel Akhir	31

Sumber : Data sekunder yang telah diolah

Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif memberikan gambaran atau diskripsi suatu data yang dilihat dari nilai rata – rata (mean), standar deviasi, nilai minimum, nilai maksimum, dan jumlah sampel. Variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah perubahan laba (ΔNI), perbedaan permanen (PERMANEN), perbedaan temporer (TEMPORER), laba akrual (ACC). Tabel 4.2 menyajikan statistik deskriptif variabel – variabel yang digunakan dalam penelitian ini.

Tabel 4.2
Statistik Deskriptif
Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Δ NI	93	-.80	57.80	1.0732	6.03464
Permanen	93	-.20	.17	.0017	.03766
Temporer	93	-.11	.21	.0172	.04111
ACC	93	-.47	.16	-.0402	.09143
Valid N (listwise)	93				

Sumber : Output SPSS, data yang telah diolah

Hasil analisis deskriptif diatas menunjukkan bahwa jumlah observasi pada penelitian ini adalah 93. Dari 93 observasi yang dijadikan sampel, nilai minimum variabel perubahan laba (Δ NI) adalah -0,80 dan nilai maksimum adalah 57,80. Nilai rata – rata (*mean*) variabel perubahan laba (Δ NI) sebesar 1,0732. Standar deviasi sebesar 6,03464 menunjukkan variasi yang terdapat dalam variabel perubahan laba. Nilai standar deviasi lebih besar dari nilai rata – rata (*mean*) mengindikasikan perubahan laba sangat bervariasi antar perusahaan dan sangat bervariasi dari tahun ke tahun.

Variabel permanen memiliki nilai minimum sebesar -0,20 dan nilai maksimum 0,17. Hal ini berarti terdapat perbedaan permanen yang dapat mengurangi laba fiskal paling banyak sebesar 20% dan menambah laba fiskal paling banyak sebesar 17%. Nilai rata – rata (*mean*) variabel permanen adalah sebesar 0,0017 dan standar deviasi sebesar 0,03766. Standar deviasi sebesar 0,03766 menunjukkan variasi yang terdapat pada dalam variabel permanen.

Variabel temporer memiliki nilai minimum sebesar -0,11 dan nilai maksimum sebesar 0,21. Hal ini berarti terdapat perbedaan temporer yang dapat mengurangi laba fiskal paling banyak sebesar 11% dan menambah laba fiskal paling banyak sebesar 21%. Nilai rata – rata (*mean*) variabel perbedaan temporer adalah 0,0172 dan standar deviasi sebesar 0,04111.

Variabel laba akrual (ACC) memiliki nilai minimum sebesar -0,47 dan nilai maksimum sebesar 0,16. Nilai rata – rata (*mean*) variabel laba akrual sebesar -0,0402. Hal tersebut berarti bahwa sampel rata – rata memiliki laba akrual yang tidak begitu besar karena rata – ratanya jauh di bawah nilai maksimalnya. Deviasi standar sebesar 0,09143 menunjukkan variasi yang terdapat dalam variabel laba akrual.

Uji Asumsi Klasik

Penelitian ini menggunakan analisis regresi karena bertujuan untuk mengestimasi dan/ atau memprediksi rata – rata populasi atau nilai rata – rata variabel dependen berdasarkan nilai variabel independen yang diketahui. Uji asumsi klasik dilakukan untuk menguji apakah model regresi merupakan model yang baik. Model regresi dikatakan baik jika memenuhi kriteria BLUE (*Best Linear Unbiased Estimator*). Kriteria tersebut dapat terpenuhi jika model regresi memenuhi uji asumsi klasik. Pengujian asumsi tersebut terdiri dari uji normalitas, uji multikolonearitas, uji autokorelasi, dan uji heteroskedastisitas.

Uji Normalitas Data

Uji normalitas digunakan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal atau tidak. Uji normalitas pada penelitian ini menggunakan analisis statistik non-parametik Kolmogorov-Smirnov (K-S). Uji K-S dilakukan dengan membuat hipotesis:

H0 : Data residual berdistribusi normal

HA: Data residual tidak berdistribusi normal

Hasil uji normalitas dengan menggunakan analisis statistik non-parametrik Kolmogorov-Smirnov (K-S) dapat dilihat pada tabel 4.3. Data dikatakan terdistribusi secara normal jika nilai signifikansi Kolmogorov-Smirnov lebih dari nilai $\alpha = 0,05$.

Tabel 4.3
Hasil Uji Kolmogorov-Smirnov
One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		Unstandardized Residual
N		93
Normal Parameters ^a	Mean	.0000000
	Std. Deviation	5.99337512
Most Extreme Differences	Absolute	.384
	Positive	.384
	Negative	-.336
Kolmogorov-Smirnov Z		3.703
Asymp. Sig. (2-tailed)		.000

a. Test distribution is Normal.

Sumber: output SPSS, data yang telah diolah

Tabel di atas menunjukkan bahwa besarnya nilai Kolmogorov-Smirnov adalah 3,703 dan signifikan pada 0,000. Hal ini berarti H_0 ditolak yang berarti data residual terdistribusi tidak normal dan menyalahi asumsi klasik. Dapat disimpulkan bahwa model regresi tidak layak dipakai.

Agar data terdistribusi normal maka dapat dilakukan dengan cara mengubah model regresi menjadi semilog, yaitu mengubah persamaan sebelah kanan atau semua variabel independen ke dalam bentuk logaritma atau sebaliknya, persamaan sebelah kiri atau variabel dependen diubah dalam bentuk logaritma (Ghozali, 2002). Penelitian ini mengubah model regresi menjadi semilog dengan cara hanya mengubah variabel dependen dalam bentuk logaritma sedangkan variabel independennya tidak diubah atau masih sama dalam bentuk aslinya. Persamaan model regresi setelah diubah menjadi semilog adalah sebagai berikut:

$$\Delta \ln NI = \beta_0 + \beta_1 \text{ Permanen} + \beta_2 \text{ Temporer} + \beta_3 \text{ ACC} + \varepsilon \quad (4.1)$$

Berikut hasil regresi setelah diubah menjadi semilog dengan menggunakan analisis statistik non-parametrik Kolmogorov-Smirnov (K-S).

Tabel 4.4
Hasil Uji Normalitas dengan Model Regresi Semilog
One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		Unstandardized Residual
N		72
Normal Parameters ^a	Mean	.0000000
	Std. Deviation	1.41266066
Most Extreme Differences	Absolute	.063
	Positive	.062
	Negative	-.063
Kolmogorov-Smirnov Z		.534
Asymp. Sig. (2-tailed)		.938

a. Test distribution is Normal.

Tabel diatas menunjukkan bahwa nilai *Kolmogorov-Smirnov* adalah 0,534 dan signifikan pada 0,938 yang melebihi nilai $\alpha = 0,05$. Hal ini berarti bahwa data residual terdistribusi normal dan memenuhi asumsi klasik. Dapat disimpulkan bahwa model regresi semilog ini layak untuk dipakai. Sebelum model regresi diubah menjadi semilog, jumlah observasi adalah sebanyak 93 dan model tidak terdistribusi normal. Kemudian, model regresi diubah menjadi semilog sehingga jumlah observasi turun menjadi 72 observasi dan terdistribusi normal.

Uji Multikolinearitas

Uji multikolinearitas digunakan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas (independen). Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi diantara variabel independen (Ghozali, 2003). Multikolinearitas dapat dilihat dari nilai *tolerance* dan *variance inflation factor* (VIF). Multikolinearitas terjadi jika nilai *tolerance* <0,10 atau VIF >10 (Ghozali, 2002). Hasil uji multikolinearitas dapat dilihat dari tabel 4.5 berikut:

Tabel 4.5

Hasil Uji Multikolinearitas

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1 (Constant)	-1.526	.211		-7.223	.000		
Permanen	3.588	5.710	.072	.628	.532	.985	1.015
Temporer	7.175	5.433	.156	1.321	.191	.927	1.078
ACC	-4.326	1.992	-.255	-2.172	.033	.940	1.064

a. Dependent Variable: $\Delta \ln Y$

Sumber : Output SPSS, data yang telah diolah

Hasil perhitungan nilai *Tolerance* pada tabel 4.5 menunjukkan bahwa tidak ada variabel independen yang memiliki nilai *Tolerance* kurang dari 0,10. Hal ini berarti tidak ada korelasi antar variabel independen yang nilainya lebih dari 95%. Hasil perhitungan nilai *Variance Inflation Factor* (VIF) juga menunjukkan tidak ada satu variabel independen yang memiliki nilai VIF lebih dari 10. Jadi dapat disimpulkan bahwa tidak ada multikolinearitas antar variabel independen dalam model regresi.

Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan variance dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain (Ghozali,2002). Jika variance dari residual satu pengamatan ke pengamatan lain tetap, maka disebut homoskedastisitas, sedangkan jika berbeda maka disebut heteroskedastisitas. Model regresi yang baik adalah yang homoskedastisitas atau tidak terjadi heteroskedastisitas (Ghozali,2003). Penelitian ini menggunakan uji *Glejser* untuk mendeteksi heteroskedastisitas. Hasil uji heteroskedastisitas dengan menggunakan uji *Glejser* adalah sebagai berikut:

Tabel 4.6

Hasil Uji Glejser

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	1.010	.139		7.272	.000
Permanen	-2.567	3.754	-.083	-.684	.497
Temporer	-.073	3.572	-.003	-.020	.984
ACC	-.966	1.310	-.092	-.737	.463

a. Dependent Variable: AbsUt

Sumber : Output SPSS, data yang diolah

Tabel 4.6 menunjukkan bahwa tidak ada satupun variabel independen yang signifikan secara statistik mempengaruhi variabel dependen nilai Absolut Ut (AbsUt). Hal ini dapat dilihat dari probabilitas signifikansinya di atas tingkat kepercayaan 5%. Jadi dapat disimpulkan bahwa model regresi tidak mengandung adanya heteroskedastisitas.

Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi bertujuan menguji apakah dalam model regresi ada korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode t dengan kesalahan pengganggu pada periode t-1 (sebelumnya) (Ghozali, 2002). Penelitian ini menggunakan uji *Run test* untuk mendeteksi autokorelasi. Hasil uji autokorelasi dengan menggunakan *Run test* adalah sebagai berikut:

Tabel 4.7
Hasil Uji Autokorelasi dengan Run Test
Runs Test

	Unstandardized Residual
Test Value ^a	.00196
Cases < Test Value	36
Cases >= Test Value	36
Total Cases	72
Number of Runs	44
Z	1.662
Asymp. Sig. (2-tailed)	.097

Sumber: Output SPSS, data yang telah diolah

Berdasarkan tabel 4.7 di atas, model bebas dari asumsi autokorelasi karena didapatkan nilai signifikansi yang lebih 0,05. Jadi dapat disimpulkan bahwa residual random atau tidak terjadi autokorelasi antar nilai residual.

Pengujian Hipotesis

1. Uji Koefisien Determinasi (R^2)

Koefisien determinasi (R^2) mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel dependen (Ghozali, 2002). Hasil nilai *adjusted R-square* dari regresi digunakan untuk mengetahui besarnya perubahan laba (Δ NI) yang dapat dijelaskan oleh variabel perbedaan permanen (PERMANEN), perbedaan temporer (TEMPORER), dan laba akrual (ACC). Hasil koefisien determinasi dapat dilihat pada tabel 4.8.

Tabel 4.8
Hasil Uji Koefisien Determinasi
Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.341 ^a	.117	.078	1.44349

a. Predictors: (Constant), ACC, Permanen, Temporer

b. Dependent Variabel: Δ lnNI

Tabel 4.8 menunjukkan bahwa besarnya *adjusted R²* adalah 0,078. Hal ini berarti bahwa 7,8% variasi perubahan laba dapat dijelaskan oleh variabel independen yaitu permanen (PERMANEN), variabel temporer (TEMPORER), dan laba akrual (ACC), sedangkan sisanya sebesar 92, 2% perubahan laba dapat dijelaskan oleh variabel lain.

2. Uji Signifikansi Simultan (Uji Statistik F)

Uji statistik F pada dasarnya menunjukkan apakah semua variabel independen atau bebas yang dimasukkan dalam model mempunyai pengaruh secara bersama – sama terhadap variabel dependen (Ghozali, 2002). Dari hasil uji statistik F diperoleh sebagai berikut:

Tabel 4.9
Hasil Signifikansi Simultan (Uji Statistik F)
ANOVA^b

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	18.685	3	6.228	2.989	.037 ^a
Residual	141.688	68	2.084		
Total	160.373	71			

a. Predictors: (Constant), ACC, Permanen, Temporer

b. Dependent Variable: lnY

Tabel 4.9 menunjukkan bahwa nilai F hitung sebesar 2,989 dengan probabilitas sebesar 0,037. Nilai probabilitas yang lebih kecil dari 0,05 menunjukkan bahwa model regresi dapat digunakan untuk memprediksi perubahan laba (Δ NI). Jadi dapat disimpulkan bahwa perbedaan permanen (PERMANEN), perbedaan temporer (TEMPORER), dan laba akrual (ACC) secara bersama – sama berpengaruh terhadap perubahan laba (Δ NI).

3. Uji Signifikansi Parameter Individual (Uji Statistik t)

Uji Statistik t bertujuan untuk mengetahui hubungan signifikansi masing – masing variabel independen dan variabel kontrol terhadap variabel dependen. Hasil pengujian hipotesis dapat dilihat pada tabel 4.10 berikut:

Tabel 4.10
Hasil Uji Signifikansi Parameter Individual (Uji Statistik t)
Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	-1.526	.211		-7.223	.000
Permanen	3.588	5.710	.072	.628	.532
Temporer	7.175	5.433	.156	1.321	.191
ACC	-4.326	1.992	-.255	-2.172	.033

a. Dependent Variable: lnY

Pengujian hipotesis pertama (H1) tentang pengaruh perbedaan permanen terhadap perubahan laba menghasilkan nilai t sebesar 0,628 dengan signifikansi sebesar 0,532. Nilai probabilitas signifikansi yang lebih dari 0,05 tersebut menunjukkan bahwa perbedaan permanen tidak berpengaruh terhadap perubahan laba. Oleh karena itu, hipotesis pertama (H1) yang menyatakan bahwa “Perbedaan permanen berpengaruh terhadap perubahan laba” ditolak.

Pengujian hipotesis kedua (H2) tentang pengaruh perbedaan temporer terhadap perubahan laba menghasilkan nilai t sebesar 1,321 dengan signifikansi sebesar 0,191. Nilai probabilitas signifikansi yang lebih dari 0,05 tersebut menunjukkan bahwa perbedaan temporer tidak berpengaruh terhadap perubahan laba. Oleh karena itu, hipotesis kedua (H2) yang menyatakan bahwa “Perbedaan temporer berpengaruh terhadap perubahan laba” ditolak.

Hasil pengujian koefisien regresi pada tabel 4.10 menunjukkan bahwa variabel yang secara signifikan mempengaruhi perubahan laba adalah variabel laba akrual (ACC). Hal ini ditunjukkan oleh nilai signifikansi yang berada di bawah 0,05 yaitu sebesar 0,033. Sedangkan variabel perbedaan permanen (PERMANEN) dan perbedaan temporer (TEMPORER) tidak signifikan. Hal ini dapat dilihat dari nilai probabilitas signifikansi variabel perbedaan permanen sebesar 0,532 ($p > 0,05$) dan variabel perbedaan temporer sebesar 0,191 ($p > 0,05$). Jadi dapat disimpulkan bahwa perubahan laba hanya dipengaruhi oleh variabel kontrol laba akrual (ACC).

KESIMPULAN

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh *book tax differences* terhadap perubahan laba. *Book tax differences* diprosikan oleh perbedaan permanen dan perbedaan

temporer. Selain itu, penelitian ini juga menggunakan variabel kontrol laba akrual. Berdasarkan hasil penelitian diperoleh kesimpulan sebagai berikut:

1. Perbedaan permanen tidak berpengaruh terhadap perubahan laba satu perioda kedepan. Hal ini berarti bahwa perbedaan permanen yang merupakan komponen pembentuk *book tax differences* tidak mempengaruhi perubahan laba satu perioda kedepan. Hal ini disebabkan karena perbedaan permanen merupakan perbedaan mutlak yang tidak ada titik temunya atau saldo tandingannya. Selain itu, perbedaan tetap hanya akan mempengaruhi jumlah laba periode berjalan. Oleh karena itu, perbedaan permanen tidak memerlukan Alokasi Pajak Penghasilan Interperiode (*Interperiod Income Tax Allocation*).
2. Perbedaan temporer tidak berpengaruh terhadap perubahan laba satu perioda kedepan. Hal ini berarti bahwa perbedaan temporer yang merupakan komponen pembentuk *book tax differences* tidak berpengaruh terhadap perubahan laba. Hal ini disebabkan karena perbedaan temporer pada penelitian ini didominasi oleh perbedaan temporer dengan koreksi fiskal positif dan jumlah kenaikan neto aset pajak tangguhan maupun kewajiban pajak tangguhan yang tidak terlalu signifikan besarnya terhadap beban pajak penghasilan.

Keterbatasan

Keterbatasan dalam penelitian ini antara lain:

1. Jumlah sampel yang digunakan dalam penelitian relatif sedikit, yaitu 31 perusahaan manufaktur. Sedikitnya perusahaan yang dijadikan sampel karena beberapa data laporan keuangan tidak lengkap.
2. Periode pengamatan yang relatif pendek untuk menaksir parameter – parameter yang digunakan dalam penelitian.
3. Tidak memasukkan asumsi tidak terdapat perusahaan yang melakukan merger atau akuisisi dalam pemilihan sampel. Hal ini mengakibatkan adanya kemungkinan bias dalam meneliti pengaruh *book tax differences* terhadap perubahan laba.

Saran

Saran yang diberikan berkaitan dengan hasil penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Memasukkan asumsi tidak terdapat perusahaan yang melakukan merger atau akuisisi dalam pemilihan sampel. Hal ini disebabkan karena goodwill yang terjadi akibat merger atau akuisisi diatur tersendiri dalam PSAK 46.
2. Penelitian selanjutnya sebaiknya komponen *book tax differences* dibagi menjadi *normal (abnormal) book tax differences* dalam model regresi untuk mendapatkan hasil yang lebih akurat. Dengan membagi *book tax differences* menjadi *normal (abnormal) book tax differences* maka dapat dikaitkan dengan ada atau tidaknya manajemen laba.

REFERENSI

- Anthony, R. Dan V. Govindarajan. 2005. *Sistem Pengendalian Manajemen* (Terjemahan). Jakarta: Salemba Empat.
- Ghozali, I. 2002. *Aplikasi Analisis Multivariat dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ghozali, I dan A. Chariri. 2007. *Teori Akuntansi*. Semarang; UNDIP.
- Harnanto. 2003. *Akuntansi Perpajakan*. Yogyakarta: BPFE.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2010. *Standar Akuntansi Keuangan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Kiswara, Endang. 2011. *Akuntansi Perpajakan*. Semarang: BP UNDIP.
- Martani, Dwi. dan Persada, Aulia Eka. 2008. *Pengaruh Book Tax Gap Terhadap Persistensi Laba*. Jurnal Akuntansi Universitas Indonesia.
- Moses, O.D.1987. "Income Smoothing and Incentive: Empirical Tests Using Accounting Changes. *The Accounting Review*, Vol. LXII, No. 2, April: 358 – 377.
- Penman, Stephen H. 2001. *Financial Statement Analysis and Security Valuation*. Singapore: Mc Graw Hill.
- Resmi, S. 2009. *Perpajakan Teori dan Kasus*. Jakarta: Salemba Empat.
- Scott, Willman R. 2006. *Financial Accounting Theory, 4th Edition*. Prentice Hall, NJ.



- Suwardjono. 2010. *Teori Akuntansi Perencanaan Pelaporan Keuangan*. Yogyakarta: BPFE.
- Tang, Tanya Y, H. 2006. "Book Tax Differences, a Proxy for Earnings Management and Tax Management – Empirical Evidence from China". *Working Paper*. The Australian National University.
- Watts, R.L. dan Zimmerman. 1986. *Positive Accounting Theory*. Prentice Hall. NJ.
- Wijayanti, H. 2006. Analisis Pengaruh Perbedaan Antara Laba Akuntansi dan Laba Fiskal Terhadap Persistensi Laba, Akrual, dan Arus Kas. *Simposium Nasional Akuntansi IX (Padang)*.
- www.irs.gov
- Zain, Mohammad. 2008. *Manajemen Perpajakan*. Jakarta: Salemba Empat.